

Các khoản thiệt hại trong sản xuất luôn luôn có trong mọi quy trình sản xuất. Các thuật ngữ dùng để chỉ sự hư hỏng là phế liệu, sản phẩm hỏng, sản phẩm tái chế. Mặt khác trong quá trình sản xuất, đôi khi xí nghiệp phải ngừng sản xuất theo kế hoạch, mùa vụ, nhưng cũng có khi xảy ra ngoài dự kiến của xí nghiệp như do cúp điện, hỏng máy...

Các hệ thống kế toán VN ban hành từ năm 1995 trở về trước đều có xây dựng riêng, bắt buộc kế toán chi phí báo cáo khoản mục chi phí thiệt hại trong sản xuất cấu thành trong giá thành sản phẩm bao gồm thiệt hại sản phẩm hỏng và thiệt hại do ngừng sản xuất, đồng thời hệ thống kế toán xây dựng riêng tài khoản thiệt hại trong sản xuất, quy định các hạch toán cụ thể. Đến khi hệ thống kế toán ban hành ngày 1.11.1995 của Bộ tài chính, áp dụng hiện nay thì khoản mục chi phí thiệt hại trong sản xuất và tài khoản thiệt hại trong sản xuất bị bỏ. Tuy nhiên trong hệ thống kế toán hiện nay cũng có đề cập đến khoản mục này nhưng rất sơ sài, thể hiện như sau (chủ yếu là kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên):

Trị giá sản phẩm hỏng không sửa chữa được, người gây ra thiệt hại sản phẩm hỏng phải bồi thường ghi:

Nợ TK 138 - phải thu khác

Nợ TK 334 - phải trả công nhân viên

Có TK 154 - chi phí sản xuất kinh doanh dở dang

Về khoản ngừng sản xuất có dự tính trước do ngừng việc theo thời vụ hoặc ngừng việc theo kế hoạch thì hạch toán trước vào chi phí phải trả:

Nợ TK 627 - chi phí sản xuất chung

Nợ TK 642 - chi phí quản lý doanh nghiệp

Có TK 335 - chi phí phải trả

Khi thực tế phát sinh trong thời gian ngừng sản xuất, kế toán ghi:

Nợ TK 335 - chi phí phải trả

Có TK 111 - tiền mặt

Có TK 112 - tiền gửi ngân hàng

Có TK 152 - nguyên liệu, vật liệu

Có TK 153 - công cụ, dụng cụ

Có TK 331 - phải trả cho người bán

Có TK 334 - phải trả công nhân viên

Nếu số chi phí trích trước cho việc ngừng sản xuất lớn hơn số thực tế phát sinh, thì kế toán ghi giảm mức chênh lệch vào các khoản phải trả:

Nợ TK 335 - chi phí phải trả

Có TK 627 - chi phí sản xuất chung

Có TK 642 - chi phí quản lý doanh nghiệp

* Ngoài các bút toán nêu trên, hệ thống kế toán hiện nay không đề cập đến chi phí sản phẩm tái chế, chi phí ngừng sản xuất đột xuất.

Nhận xét: Hệ thống kế toán hiện hành không quy định riêng khoản mục chi phí thiệt hại trong sản xuất cũng như hình thành riêng tài khoản này là hợp lý, phù hợp với cách xây dựng hệ thống kế toán hiện đại. Tuy nhiên, chi phí sản phẩm hỏng và chi phí tái chế sản phẩm, chi phí ngừng sản xuất đột xuất xảy ra tại doanh nghiệp là khách quan, có ảnh hưởng biến động đến giá thành sản phẩm, xí nghiệp cần phải nắm rõ thông tin chi phí này để quản lý giá thành sản phẩm tốt hơn, đưa ra phương án sản xuất tối ưu với chi phí thấp nhất nhưng sản lượng chính phẩm nhiều

MỘT SỐ Ý KIẾN VỀ KẾ TOÁN CÁC KHOẢN THIẾT HẠI TRONG SẢN XUẤT CỦA HỆ THỐNG KẾ TOÁN VIỆT NAM HIỆN NAY

HÀ XUÂN THẠCH

nhất.

Kiến nghị: Không thay đổi hoặc thêm tài khoản và phương pháp hạch toán nhưng cần hướng dẫn thêm chi tiết về cách hạch toán đối với chi phí sản phẩm hỏng và chi phí tái chế sản phẩm, chi phí ngừng sản xuất đột xuất. Cơ sở khoa học để xử lý loại chi phí này dựa trên các căn cứ:

- Chi tính vào chi phí sản xuất trong kỳ và giá thành sản phẩm các khoản chi phí hợp lý trong sản xuất, các khoản chi nằm trong định mức sản xuất.

- Các khoản chi phí xảy ra bất thường, nằm ngoài dự kiến sản xuất của công ty sẽ làm biến động chi phí sản xuất và giá thành đơn vị sản phẩm một cách không trung thực. Theo nguyên tắc của kế toán phải xử lý vào chi phí bất thường.

- Cơ sở số liệu của kế toán về chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm là thông tin rất quan trọng cho việc xử lý và ra quyết định trong sản xuất kinh doanh, vì vậy đòi hỏi kế toán chi phí phải xử lý và hạch toán đúng từng loại chi phí phát sinh có liên quan đến sản xuất.

- Ngay nay kỹ thuật sản xuất ngày càng tiên tiến, các doanh nghiệp sản xuất lớn luôn luôn xây dựng định mức chi phí sản xuất, mọi nguyên nhân gây ra biến động chi phí đòi hỏi kế toán theo dõi chặt chẽ cho từng đối tượng tính giá thành, cho từng vùng

phát sinh chi phí, từng bộ phận, từng nguyên nhân, báo cáo kịp thời và đưa ra hướng giải quyết hợp lý để tối ưu hóa sản xuất. Vì vậy việc cho phép kế toán hạch toán riêng các khoản thiệt hại ngoài định mức là chi phí bất thường cũng là giúp kế toán trong quá trình ghi chép, phân loại sản thông tin về chi phí hợp lý, cung cấp kịp thời và chính xác dữ liệu cho nhà quản trị thông qua công cụ kế toán quản trị đồng bộ trong bộ máy kế toán tổ chức tại công ty.

- Thực tiễn tại VN, công nghệ sản xuất chưa tiên tiến, các điều kiện môi trường thuận lợi cho sản xuất chưa đầy đủ và đồng bộ, thì việc tính toán làm rõ các khoản thiệt hại trong sản xuất là rất quan trọng đối với doanh nghiệp, nhất là những sản

phẩm có giá bán cạnh tranh mạnh trong nước và trong khu vực.

1. KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN PHẨM HỎNG (SPH)

Sản phẩm hỏng là sản phẩm không thỏa mãn các tiêu chuẩn chất lượng và đặc điểm kỹ thuật của sản xuất, chẳng hạn như: không đúng màu, không đúng kích cỡ, trọng lượng, kỹ thuật lắp ráp sai... Sản phẩm hỏng có đầy đủ chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Sản phẩm hỏng có thể xảy ra cho từng mẻ sản xuất hoặc từng sản phẩm cá biệt. Sản phẩm hỏng có khi phải bỏ đi, bán giảm giá hoặc được xem là thứ phẩm. Có hai loại sản phẩm hỏng:

1. Sản phẩm hỏng trong định mức: Là số lượng sản phẩm hỏng mà công ty dự kiến sẽ xảy ra trong quá trình sản xuất và được công ty chấp nhận. Thông thường công ty căn cứ vào công nghệ sản xuất mà đưa ra định mức tỷ lệ sản phẩm hỏng. Công ty làm điều này có lợi hơn là phải tốn thêm nhiều chi phí để hạn chế hoàn toàn sản phẩm hỏng, vì thế chi phí sản phẩm hỏng được xem là chi phí hợp lý tính vào chi phí sản xuất ra thành phẩm. Phương pháp hạch toán như sau:

+ Trường hợp sản phẩm hỏng bỏ đi, không có giá trị thu hồi, thì kế toán chi phí không hạch toán gì cả.

+ Trường hợp sản phẩm hỏng có giá trị thu hồi, thì kế toán chi phí phải hạch toán nhập kho sản phẩm hỏng ở dạng thứ phẩm hoặc phế liệu tùy theo tính chất của sản phẩm hỏng có thể bảo ra trên thị trường, đồng thời làm giảm chi phí sản xuất của thành phẩm. Kế toán ghi:

Nợ TK 152 - nguyên liệu, vật liệu

Nợ TK 155 - thành phẩm (mở tài khoản cấp 2: thứ phẩm)

Có TK 154 - chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang

2. Sản phẩm hỏng ngoài định mức: Là số lượng sản phẩm hỏng ngoài dự kiến của công ty. Nó xảy ra bất thường như do sản xuất kém, cúp điện, máy hỏng bất ngờ... Sản phẩm hỏng ngoài định mức không được xem là chi phí sản xuất hợp lý nên nó không được tính vào chi phí sản xuất ra thành phẩm. Chi phí sản phẩm hỏng ngoài định mức phải được xem là chi phí bất thường. Phương pháp hạch toán như sau:

+ Trường hợp sản phẩm hỏng bỏ đi, không có giá trị thu hồi, thì kế toán chi phí phải tính giá thành sản phẩm hỏng thực tế hoặc định mức để hạch toán giảm chi phí sản xuất ra thành phẩm, chi phí sản phẩm hỏng được xem là chi phí bất thường trong sản xuất sau khi trừ khoản bồi thường thu hồi được (nếu có), kế toán ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác: bất bồi thường (nếu có)

Nợ TK 821 - Chi phí bất thường: mức chênh lệch thiệt hại sau bồi thường

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang: chi phí SPH

+ Trường hợp sản phẩm hỏng có giá trị thu hồi, thì kế toán chi phí phải hạch toán thu tiền bồi thường, nhập kho sản phẩm hỏng ở dạng thứ phẩm hoặc phế liệu tùy theo tính chất của sản phẩm hỏng có thể bán ra trên thị trường theo giá ước tính, đồng thời tính mức chênh lệch thiệt hại giữa chi phí thực tế hoặc chi phí định mức của sản phẩm hỏng với giá trị thu hồi để hạch toán vào chi phí bất thường, toàn bộ chi phí của sản phẩm hỏng sẽ làm giảm chi phí sản xuất của thành phẩm. Kế toán ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác: bất bồi thường (nếu có)

Nợ TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu: giá trị thu hồi

Nợ TK 155 - Thành phẩm (mở tài khoản cấp 2: thứ phẩm) giá trị thu hồi

Nợ TK 821 - Chi phí bất thường: mức chênh lệch thiệt hại

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang: chi phí SPH

II. KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN PHẨM TÁI CHẾ

Sản phẩm tái chế là những sản phẩm không thỏa mãn chất lượng tiêu chuẩn sản phẩm và được tái chế

biến lại. Khác với sản phẩm hỏng có thể bỏ đi hoặc giảm giá bán, sản phẩm tái chế được làm lại với mục đích đem bán với giá bình thường hoặc có chiết khấu. Tất cả sản phẩm tái chế đều cần bổ sung thêm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Công ty sẽ xem xét chi phí tái chế. Nếu chi phí tái chế cao gần bằng hoặc bằng giá thành sản phẩm thì sẽ không tái chế mà xem đó là sản phẩm hỏng. Cũng như trường hợp sản phẩm hỏng, sản phẩm tái chế chia làm hai loại: sản phẩm tái chế trong định mức và sản phẩm tái chế ngoài định mức.

1. Sản phẩm tái chế trong định mức

Doanh nghiệp sản xuất luôn có dự kiến một tỷ lệ sản phẩm cần phải tái chế, đây là số lượng sản phẩm tái chế trong định mức. Các chi phí tái chế trong trường hợp này được tính hợp lý vào chi phí sản xuất ra thành phẩm, giống như hạch toán chi phí sản xuất bình thường, kế toán ghi:

Nợ TK 154 - chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang

Có TK 621 - chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp

Có TK 622 - chi phí tiền công trực tiếp

Có TK 627 - chi phí sản xuất chung

2. Sản phẩm tái chế ngoài định mức

Số lượng sản phẩm cần tái chế vượt quá số lượng sản phẩm tái chế trong định mức được gọi là sản phẩm cần tái chế ngoài định mức. Cũng giống như sản phẩm hỏng ngoài định mức, chi phí sản xuất dùng cho việc tái chế các sản phẩm này không được xem là chi phí sản xuất hợp lý, vì nằm ngoài dự kiến của công ty do nhiều nguyên nhân gây ra như sản xuất kém, cúp điện, máy hỏng... Chi phí cho sản phẩm tái chế ngoài định mức được hạch toán vào chi phí bất thường. Kế toán chi phí cần phải theo dõi chi tiết vật liệu, nhân công và chi phí sản xuất chung cho tái chế để kết chuyển vào đúng tài khoản chi phí, ghi:

Xuất nguyên vật liệu ra tái chế trực tiếp

Nợ TK 621 - chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp

Có TK 152 - nguyên liệu, vật liệu

Theo dõi tiền công lao động trực tiếp và các khoản trích theo lương như bảo hiểm xã hội, kinh phí công đoàn, bảo hiểm y tế.

Nợ TK 622 - chi phí tiền công trực tiếp

Có TK 334 - phải trả công nhân viên

Có TK 338 - phải trả khác

Ước tính chi phí sản xuất chung,

đồng thời kết chuyển các chi phí trực tiếp của việc tái chế sang tài khoản chi phí bất thường ghi:

Nợ TK 821 - chi phí bất thường

Có TK 621 - chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp, phí thực tế

Có TK 622 - chi phí tiền công trực tiếp: phí thực tế

Có TK 627 - chi phí sản xuất chung: phí ước tính phân bổ

III. KẾ TOÁN VỀ CHI PHÍ NGỪNG SẢN XUẤT

Trong quá trình sản xuất, xí nghiệp có thể ngừng sản xuất vì nhiều lý do khác nhau. Nếu việc ngừng sản xuất nằm trong dự kiến của xí nghiệp do sản xuất theo thời vụ, sửa chữa lớn tài sản cố định... thì gọi là ngừng sản xuất trong kế hoạch. Ngược lại việc ngừng sản xuất nằm ngoài dự kiến của xí nghiệp do sản xuất bị đình đốn vì sản phẩm không tiêu thụ được, hỏng máy, cúp điện... thì gọi là ngừng sản xuất đột xuất.

1. Ngừng sản xuất trong kế hoạch

Chi phí phát sinh do ngừng sản xuất trong kế hoạch được xem là chi phí hợp lý trong kỳ sản xuất, vì vậy chi phí này được tính trước vào chi phí sản xuất để tính giá thành sản phẩm trong kỳ. Trong chế độ kế toán VN hiện hành đã hướng dẫn đầy đủ.

2. Ngừng sản xuất ngoài kế hoạch

Chi phí phát sinh do ngừng sản xuất đột xuất được xem là chi phí bất thường trong kỳ sản xuất, vì vậy chi phí này không được tính trước vào chi phí sản xuất, vì nó sẽ làm giá thành đơn vị sản phẩm biến động không trung thực. Chi phí này được hạch toán vào chi phí bất thường, kế toán ghi:

Khi phát sinh thực tế chi phí trong thời gian ngừng sản xuất đột xuất:

Nợ TK 627 - chi phí sản xuất chung

Có TK 111 - tiền mặt

Có TK 112 - tiền gửi ngân hàng

Có TK 152 - nguyên liệu, vật liệu

Có TK 153 - công cụ, dụng cụ

Có TK 331 - phải trả cho người bán

Có TK 334 - phải trả công nhân viên

Xử lý các khoản thiệt hại vào chi phí bất thường:

Nợ 821 - chi phí bất thường

Có TK 627 - chi phí sản xuất chung

Trên đây là một số ý kiến nhằm góp phần hoàn thiện hệ thống kế toán chi phí VN tiếp cận với hệ thống tiên cũng như phù hợp với tình hình sản xuất thực tế của nước ta, chắc chắn bài viết còn nhiều hạn chế, kính mong quý độc giả góp ý thêm ■